

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : **15786C**
Inscrit le 23 décembre 2002

Audience publique du 11 mars 2003

**Recours formé par les époux Ernest et Valérie X.-Y.
contre
trois décisions du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu**

**- Appel -
(jugements entrepris nos. du rôle 14692, 14693 et 14694 du 18 novembre 2002)**

Vu l'acte d'appel déposé au greffe de la Cour administrative le 23 décembre 2002 par Maître René Weber, avocat à la Cour, au nom d'Ernest X. et de son épouse Valérie Y., retraitée, demeurant ensemble à L-..., contre trois jugements rendus par le tribunal administratif à la date du 18 novembre 2002 en matière d'impôt sur le revenu, à la requête des actuels appelants contre trois décisions du directeur de l'administration des Contributions directes.

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative par le délégué du Gouvernement Jean-Marie Klein à la date du 23 janvier 2003.

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris.

Oùï le conseiller en son rapport à l'audience publique du 25 février 2003 et Maître René Weber ainsi que le délégué du Gouvernement Jean-Marie Klein en leurs observations orales.

I. Par requête, inscrite sous le numéro 14692 du rôle, déposée le 18 mars 2002 au greffe du tribunal administratif par Maître René Weber, avocat à la Cour, Ernest X., retraité, et son épouse Valérie Y., retraitée, demeurant ensemble à L-2556 Luxembourg, 15, rue Jacques Sturm, ont demandé la réformation, sinon l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 14 décembre 2001 (n° du rôle C 11257) portant rejet de leur réclamation formée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1995 émis à leur encontre le 23 mars 2000, sinon, pour autant que de besoin, du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1995 émis le 11 janvier 2002 à la suite de la décision directoriale précitée.

II. Par requête, inscrite sous le numéro 14693 du rôle, déposée le 18 mars 2002 au greffe du tribunal administratif par Maître René Weber, Ernest X. et son épouse Valérie Y., préqualifiés, ont demandé la réformation, sinon l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 14 décembre 2001 (n° du rôle C 11258) portant rejet de leur réclamation formée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1996 émis à leur encontre le 23 mars 2000, sinon, pour autant que de besoin, du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1996 émis le 11 janvier 2002 à la suite de la décision directoriale précitée.

III. Par requête, inscrite sous le numéro 14694 du rôle, déposée le 18 mars 2002 au greffe du tribunal administratif par Maître René Weber, Ernest X. et son épouse Valérie Y., préqualifiés, ont demandé la réformation, sinon l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 14 décembre 2001 (n° du rôle C 11259) portant rejet de leur réclamation formée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1997 émis à leur encontre le 23 mars 2000, sinon, pour autant que de besoin, du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1997 émis le 11 janvier 2002 à la suite de la décision directoriale précitée.

Le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement en date du 18 novembre 2002, a joint les trois recours inscrits sous les numéros respectifs 14692, 14693 et 14694 du rôle, a déclaré les recours irrecevables pour autant qu'introduits pour compte de Valérie Y., a reçu les recours principaux en réformation en la forme dans la mesure où ils sont dirigés contre les trois décisions directoriales déferées du 14 décembre 2001, les a déclarés irrecevables pour le surplus, de même que les recours en annulation, au fond, a déclaré les recours non justifiés et en a débouté.

Maître René Weber, avocat à la Cour, a déposé une requête d'appel au greffe de la Cour administrative en date du 23 décembre 2002 pour compte des époux X.-Y. en reprochant aux premiers juges d'avoir à tort interprété de façon restrictive la notion de « rapport économique direct », qui devrait exister entre les frais d'obtention et les revenus provenant de la location de biens.

La déclaration contenue dans les différents actes notariés par lesquels les époux X.-Y. ont acquis les terrains, à savoir qu'ils étaient destinés à la revente, ne serait à considérer que comme une clause de style ne dénotant aucune décision définitive en ce sens.

En réalité l'appelant, promoteur immobilier de par sa profession, aurait entendu garder le choix, après la terminaison des constructions, soit de les revendre soit de les mettre en location, d'après les opportunités du marché.

Ce choix étant resté en suspens jusqu'à l'abandon définitif de chacun des projets, le rapport économique aurait toujours existé, même s'il était « en veilleuse ».

Pour le détail des analyses des quatre projets l'appelant se réfère à ses mémoires de première instance.

Le délégué du Gouvernement a déposé un mémoire en réponse en date du 23 janvier 2003 dans lequel il développe les considérations suivantes :

- L'appel tendrait uniquement à voir déduit pour les années litigieuses, comme frais d'obtention dans la catégorie des revenus de location, les intérêts débiteurs d'emprunts contractés en 1991 et 1992 pour financer quatre projets immobiliers initiés au cours des années 1990 à 1992.
- Le tribunal, après avoir rappelé qu'aux termes de l'article 105 LIR les intérêts débiteurs ne constituent des frais d'obtention de revenus de location que dans la mesure où ils sont en rapport économique direct avec des revenus de location pour avoir été notamment déboursés en vue d'acquérir des recettes de location, et que ce rapport requiert pour chaque années d'imposition la preuve d'une expectative réelle et concrète d'une construction génératrice de revenus de location, a constaté que l'intention présentement affichée par l'appelant de procéder à une location des immeubles une fois achevés n'apparaît qu'après les impositions litigieuses et est expressément contredite par les déclarations actées de 1990 à 1992 lors de l'acquisition des terrains, aux termes desquelles les terrains étaient destinés à la revente.
- L'affirmation des appelants que cette déclaration par référence à l'article 17 de la loi du 17 août 1935 sur l'assainissement de certaines créances privilégiées et hypothécaires ne serait qu'une clause de style serait sans importance et ne saurait être approuvée.
- Le tribunal, après avoir soigneusement examiné chacun des quatre projets, aurait constaté à bon escient que dans aucun cas il n'y avait eu le moindre indice d'un projet de réaliser des revenus de location, alors qu'au contraire l'intention de vendre n'aurait pas fait de doute pour deux des projets et que les deux autres n'avaient pas eu de suites.

La Cour estime, sur le vu des faits de la cause qui sont les mêmes que ceux soumis aux premiers juges, que ceux-ci ont, dans un examen complet et minutieux de tous les éléments recueillis, apprécié ces derniers à leur juste valeur et en ont tiré des conclusions juridiques exactes.

Le tribunal administratif est ainsi à confirmer en ce qu'il a décidé que les recours à l'encontre des bulletins d'impôt émis le 11 janvier 2002 sont à déclarer irrecevables à défaut de réclamation préalablement introduite devant le directeur de l'administration des Contributions.

C'est encore à juste titre que les recours introduits pour compte de Valérie Y. ont été déclarés irrecevables *omisso medio*, donc faute de réclamation valablement introduite dans son chef devant le directeur de l'administration des Contributions.

L'article 105 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », dispose dans son alinéa (1) que « *sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes* » et précise dans son alinéa (4) que « *les frais d'obtention sont déductibles dans la catégorie de revenus à laquelle ils se rapportent. Ils n'entrent en ligne de compte que dans la mesure où ils sont en rapport avec des revenus imposables* ». Les intérêts débiteurs sont visés plus particulièrement par l'alinéa (2) du même article 105 LIR aux termes duquel « *constituent également des frais d'obtention: 1) (...) les intérêts débiteurs, dans la mesure où il y a un rapport économique direct avec des revenus d'une des catégories mentionnées sub 4 à 8 de l'article 10* ».

L'article 98 LIR considère comme revenu provenant de la location de biens le revenu provenant de la location à un tiers d'un bien immobilier faisant partie du patrimoine privé du contribuable.

C'est à bon escient que les premiers juges ont décidé qu'il découle de la combinaison de ces dispositions que les intérêts débiteurs constituent des frais d'obtention en relation avec des revenus de location de biens seulement dans la mesure où ils se trouvent en rapport économique direct avec cette catégorie de revenus pour avoir été notamment déboursés en vue d'acquérir les recettes afférentes.

Les développements des premiers juges sont encore à confirmer lorsqu'ils affirment que l'existence d'un rapport économique direct entre les intérêts débiteurs et les revenus futurs de location de biens est à établir par le contribuable compte tenu de sa situation cristallisée au niveau de l'année d'imposition concernée et requiert la preuve d'une expectative réelle et concrète d'une construction sur le terrain dont s'agit d'un bien immobilier générateur de revenus et que l'intention du contribuable, appréciée subjectivement, ne constitue pas de critère déterminant ou nécessaire à la reconnaissance fiscale des frais d'obtention et il est exigé qu'objectivement les dépenses soient en relation avec une catégorie de revenus déterminée et que ces dépenses aient été provoquées par la recherche d'un revenu net.

Le tribunal a souligné à juste titre dans une motivation détaillée figurant aux pages 7 et 8 du jugement entrepris, à laquelle la Cour renvoie et qu'elle adopte, que les époux X.-Y. ont fait acter dans l'ensemble des actes notariés d'achat des terrains sis à Wormeldange, Übersyren, Remich et Bous la déclaration qu'ils les ont acquis en vue de la revente par référence à l'article 17 de la loi du 17 août 1935 sur l'assainissement de certaines créances privilégiées et hypothécaires et que leur intention affichée par la suite de vouloir procéder à une location des immeubles une fois achevés se trouve contredite à la base par ces déclarations opérées dans des actes authentiques au moment où ils entamaient la réalisation desdits projets immobiliers.

C'est partant à bon droit que le directeur a refusé de qualifier les intérêts débiteurs invoqués par Ernest X. du chef des quatre projets immobiliers visés pour les trois années d'imposition en cause de frais d'obtention dans le cadre de la catégorie des revenus de location de biens.

Le jugement du 18 novembre 2002 est à confirmer.

Par ces motifs,

la Cour, statuant contradictoirement ;

reçoit l'acte d'appel du 23 décembre 2002 ;

le dit non fondé et en déboute ;

partant **confirme** le jugement entrepris du 18 novembre 2002 dans toute sa teneur ;

condamne les appelants aux frais et dépens de l'instance.

Ainsi jugé par

Marion Lanners, vice-présidente
Christiane Diederich-Tournay, conseiller
Marc Feyereisen, conseiller, rapporteur

et lu par la vice-présidente Marion Lanners en l’audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier de la Cour Anne-Marie Wiltzius.

le greffier

la vice-présidente